

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Especialização em Contabilidade Pública

Marcelo Turnes

Estimativas de Custos na Retenção de Tributos na Administração
Pública:
O Caso do Superior Tribunal de Justiça

Brasília
2008

Professor Doutor Roberto Armando Ramos de Aguiar
Reitor *Pro Tempore* da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação

Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama
Coordenador Geral do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Marcelo Turnes

Estimativas de Custos na Retenção de Tributos na Administração
Pública:
O Caso do Superior Tribunal de Justiça

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e obtenção do grau de Especialista.

Orientador: Prof. Mestre James Giacomoni

Brasília

2008

TURNES, Marcelo

Estimativas de Custos na Retenção de Tributos na Administração Pública: O Caso do Superior Tribunal de Justiça/ Marcelo Turnes — Brasília, 2008. 38 p.

Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade de Brasília, 2008.

Bibliografia.

1. Tributos 2. Retenção de Tributos 3. Administração Pública 4. Superior Tribunal de Justiça

I. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da UnB. II. Título.

CDD –

RESUMO

O presente trabalho teve o objetivo de estimar os encargos com a retenção de tributos suportados pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ. A retenção de tributos enseja o recolhimento do valor tributado, conforme alíquota e base de cálculo estipulados pela legislação, de forma antecipada, ou seja, no momento do pagamento pela prestação de serviços ou de entrega de bens adquiridos para a entidade. Os custos incorridos no âmbito do STJ foram calculados por meio da coleta de informação dos tempos empregados na execução das atividades administrativas e nas relacionadas com a tributação durante o processo de pagamento de despesas contratuais e despesas ordinárias. O custo mensal de retenção de tributos foi calculado em valores atuais, ainda que considerada a média mensal de processos de 2007. O enquadramento em determinadas situações de prestação de serviços é difícil face à legislação existente e também pela morosidade desta evoluir à medida que a sociedade desenvolve outras formas de prestação de serviços. O trabalho permitiu concluir, também, pela necessidade de a administração investir constantemente em treinamento de seus servidores para atender às exigências da prestação de seus serviços com qualidade e na quantidade de suas necessidades.

Palavras-chaves: Tributos. Retenção de Tributos. Custos. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça.

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 - Quantidade de dias úteis no exercício de 2007 | 25 |
| Tabela 2 - Cálculo de salários da seção SAFAT | 26 |
| Tabela 3 - Valores de tributos retidos através de DARF no exercício de 2007..... | 27 |
| Tabela 4 - Quantidade de processos de pagamento de contratos em 2007..... | 28 |
| Tabela 5 - Quantidade de processos de pagamento de despesas ordinárias em 2007 .. | 29 |
| Tabela 6 - Encargos de retenção de tributos na SAFAT | 30 |
| Tabela 7 – Encargos de retenção na SAFAT considerando o tipo de processo | 30 |
| Tabela 8 – Encargos de retenção na seção SAFAT | 31 |
| Tabela 9 - Cálculo de salários da seção SEOFI..... | 32 |
| Tabela 10 - Encargos de retenção na seção SEOFI | 32 |
| Tabela 11 - Encargos de retenção na SEOFI considerando o tipo de processo..... | 33 |
| Tabela 12 - Encargos de retenção na seção SEOFI | 33 |
| Tabela 13 - Total de gastos mensais com a retenção de tributos..... | 33 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|--|
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CPF | Cadastro de Pessoa Física |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DARF | Documento de Arrecadação de Receitas Federais |
| DIRF | Declaração do Imposto Retido na Fonte |
| INSS | Instituto Nacional do Seguro Social |
| IRPJ | Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica |
| ISS | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| PASEP | Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público |
| PIS | Programa de Integração Nacional |
| RIR | Regulamento do Imposto de Renda |
| SAFAT | Seção de Análise de Faturamento e Liquidação de Despesas |
| SEOFI | Seção de Execução Orçamentária e Financeira |
| SIAFI | Sistema Integrado de Administração Financeira |
| SRF | Secretaria da Receita Federal |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| RESUMO..... | 5 |
| LISTA DE TABELAS..... | 6 |
| LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS | 7 |
| SUMÁRIO | 8 |
| 1 INTRODUÇÃO | 1 |
| 1.1 Contextualização | 1 |
| 1.2 Problema de pesquisa | 2 |
| 1.3 Objetivos..... | 3 |
| 1.3.1 Objetivo geral..... | 3 |
| 1.3.2 Objetivos específicos | 3 |
| 1.4 Justificativa..... | 3 |
| 1.5 Organização do trabalho..... | 4 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 5 |
| 2.1 Custos | 5 |
| 2.2 Tributos..... | 6 |
| 2.3 Regimes de tributação | 9 |
| 2.4 Retenção de tributos | 10 |
| 2.5 O Regime de substituição tributária | 11 |
| 2.6 Retenção do imposto de renda..... | 12 |
| 2.7 Retenção de INSS..... | 13 |
| 2.8 Complexidade da Legislação Tributária..... | 16 |
| 2.9 A não uniformização do ISS..... | 16 |
| 2.10 Responsabilidade conforme determina a legislação..... | 18 |
| 2.11 Estrutura e organização do STJ | 19 |
| 2.12 Estrutura das Seções | 20 |
| 3 PROCEDER METODOLÓGICO..... | 23 |
| 3.1 Método..... | 23 |
| 3.2 População e amostra | 23 |
| 3.3 Procedimentos de coleta e análise de dados | 24 |
| 4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO..... | 25 |
| 4.1 Os encargos na SAFAT | 25 |
| 4.1.1 Quantidade de dias úteis | 25 |
| 4.1.2 Salários dos servidores da SAFAT | 26 |
| 4.1.3 Montante das retenções de tributos em 2007 | 26 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.1.4 | Processos de pagamento de contratos | 27 |
| 4.1.5 | Processos de Despesas Ordinárias | 28 |
| 4.1.6 | Custo estimado na retenção de tributos | 29 |
| 4.2 | Os encargos na SEOFI..... | 31 |
| 4.2.1 | Salários dos servidores da SEOFI..... | 31 |
| 4.2.2 | Custo estimado na retenção de tributos | 32 |
| 4.3 | Totalização dos resultados..... | 33 |
| 4.4 | Custos não incluídos nesta pesquisa..... | 34 |
| 4.5 | Fatores que Influenciaram os Resultados | 34 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 36 |
| | REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA..... | 37 |
| | ANEXOS | 39 |

1 INTRODUÇÃO

A capacidade e a criatividade do legislador são notórias pela referência de estudos que apontam ser o Brasil um dos países que inovam e conseguem um retorno muito expressivo na área de arrecadação de tributos. Adicionada a esta fama, leva em companhia a complexidade e a grande quantidade de leis, normas e demais peças que ordenam este arcabouço tributário. Não é importante criticar demasiadamente este sistema porque, apesar das dificuldades impostas à sociedade para cumprir esta legislação, ele evoluiu perceptivelmente ao longo de anos, assim como, todas as atividades e tecnologias que cercam este assunto. A arrecadação de receitas está hoje garantida porque boa parte delas é retida no ato do pagamento. Quanto gasta a administração pública para reter estes tributos é um assunto que não foi discutido com profundidade.

1.1 Contextualização

A maior conquista para evitar a sonegação e aumentar a arrecadação tributária foi obtida pelas secretarias de receitas federal, estadual e municipal ao obterem a aprovação de leis que transformaram o recolhimento de tributos por meio de retenção pela fonte pagadora. Não houve hesitação por parte dos governos em aprovar a retenção de tributos, de forma a obter a receita no momento do pagamento pelo serviço prestado ou pela aquisição de bens. Percebemos que o motivo foi o de evitar a sonegação e, desta forma, obter concomitantemente o aumento da arrecadação. A sociedade aceitou os argumentos como válidos e vem cumprindo a legislação tributária com o ônus de pagar parte de seus tributos na fonte. O fato importante ocorrido foi a transferência dos encargos e as responsabilidades advindos destes recolhimentos das secretarias de receitas para os próprios contribuintes. O que antes era tarefa do órgão arrecadador, fiscalizar diretamente os tributos junto aos contribuintes, passou a ser um ônus dos próprios contribuintes ao se fiscalizarem mutuamente. Da mesma forma que os outros órgãos da administração pública, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também faz a retenção dos tributos tanto de seus encargos com pessoal quanto das empresas com quem celebra os contratos e aquisições de bens e serviços.

Um princípio comum a todos os indivíduos no que se refere à qualidade de vida é o de que o sentimento de bem-estar está intimamente correlacionado com o valor monetário que temos disponível para nossa sobrevivência. Podemos adquirir bens em maior quantidade ou de melhor qualidade. Este fato se estende a toda a sociedade, tanto do lado do contribuinte,

quanto do lado do Governo. Nesta relação entre cidadão e governo deve haver um equilíbrio. Quanto maior a carga tributária, maior é a estrutura do governo e mais inibida tende a ser atividade econômica da sociedade. Por seu turno, uma menor carga tributária determina um Estado menor que deixa maiores espaços de atuação para a iniciativa privada, mas, também, pode significar bens públicos sendo providos de forma insuficiente. A quantidade de tributos ou a carga tributária que este impõe deve ser equilibrada de forma a atender a estes dois lados.

O que escapa desta equação simples é a situação de gastos desnecessários do Estado. Para financiar as suas atividades, os governos buscam os recursos junto à sociedade, em particular nos empreendimentos mantidos pela iniciativa privada. Esta, para se manter em um mercado competitivo, busca formas de reduzir seus custos. Um conceito adotado no cotidiano empresarial é de que gastos que não agregam valor ao produto devem ser eliminados. Este mesmo ponto de vista deveria ser adotado pela administração pública. Os gastos desnecessários e os procedimentos burocráticos devem ser abandonados, se queremos alcançar e garantir o desenvolvimento da nação junto com outros países em desenvolvimento. Um Estado moderno, que adota políticas tão eficientes quanto uma indústria emprega em seus meios fabris é um ideal que deve ser perseguido. Certamente, a retenção de tributos por parte das instituições que pagam ou creditam valores é uma importante estratégia dos organismos fiscais. Esta prática, entretanto, deveria ser parcimoniosa e não incrementada. Além disso, as entidades públicas e privadas que arrecadam tributos por meio da retenção deveriam ser indenizadas ou premiadas por esse trabalho que certamente gera custos.

Esta atividade, que do ponto de vista do órgão fazendário não pode ser negligenciada, para um órgão do Poder Judiciário é totalmente estranha à atividade jurisdicional. É fato concreto que o Poder Judiciário também possui seus gastos e pessoal da área administrativa para manter em bom funcionamento todo o seu patrimônio, mas, visto bem de perto, a arrecadação de tributos é de responsabilidade do Poder Executivo.

1.2 Problema de pesquisa

Constitui o problema central desta pesquisa os encargos que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assume ao ser obrigado a reter tributos quando dos pagamentos de prestação de serviços e de aquisição de bens. O estudo pretende levantar o montante de encargos com essa atividade, assim como, demonstrar a complexidade de aplicação de todo o ordenamento jurídico aplicado nas fases de liquidação e pagamento de despesas ordinárias e contratuais.

1.3 Objetivos

1.3.1 *Objetivo geral*

O objetivo geral da pesquisa é estimar os custos envolvidos nas atividades de retenção de tributos no âmbito do Superior Tribunal de justiça.

1.3.2 *Objetivos específicos*

Como corolários do objetivo geral, o estudo procurará demonstrar:

- os valores dos encargos das retenções de tributos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no exercício de 2007;
- as dificuldades envolvidas nos processos de liquidação e pagamento de prestação de serviços e aquisição de bens decorrentes da retenção de tributos;
- a complexidade da legislação tributária, relacionada à retenção de tributos; e
- as necessidades de treinamento para os servidores públicos.

1.4 Justificativa

A pesquisa se justifica por constituir-se numa resposta aos dispositivos legais que defendem e disciplinam a transparência na utilização dos recursos públicos. Desde o período anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, o Estado Brasileiro busca se modernizar, procurando seguir os rumos de outros países. Mais recentemente, a Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabeleceu importante desafio ao determinar que os órgãos da administração pública devem adotar sistemas de custos que possibilitem a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Desde esta época, o governo se preocupa em administrar bem seus recursos, mas em termos práticos, pouco se fez para determinar e apresentar os custos dos serviços públicos. Este trabalho deve ser visto como parte do esforço de cumprimento das normas da LRF ao demonstrar o custo que STJ incorre na atividade de retenção de tributos. Custos internos e aperfeiçoamento da administração pública são pontos que visam a atender as questões de economicidade, de modo a melhor atingir os objetivos de um Estado moderno.

A sociedade acredita que a aplicação dos tributos recolhidos é eficiente quando ela mesma percebe o retorno em termos de quantidade e qualidade de serviços prestados pela administração pública. Os dados disponíveis comprovam, e os meios de comunicação brasileiros destacam o fato, que a carga tributária imposta aos brasileiros é das maiores que se

conhece. Nos mesmos meios de comunicação também se comentam sobre a baixa qualidade dos serviços que o Estado brasileiro presta à sua população, especialmente nas áreas sociais. A solução de tantos problemas sociais estaria no emprego eficiente dos recursos arrecadados através de tributos, em uma administração mais eficiente, com os recursos empregados em investimentos sensivelmente influentes no resultado produtivo em vez de em burocracias redundantes.

1.5 Organização do trabalho

O trabalho compõe-se de quatro capítulos, além desta Introdução. O segundo capítulo é dedicado a apresentar o referencial teórico-normativo do trabalho, com destaque para indicação dos tributos que são objeto de retenção, além de informações sobre a estrutura do STJ envolvida com essas atividades. No terceiro capítulo, detalha-se o proceder metodológico, com a descrição da pesquisa de campo que contou com a medição do tempo de atividades administrativas. População e amostra definem como foram aplicados neste trabalho os métodos e técnicas estatísticas. No quarto capítulo são analisados os dados e apresentados os resultados. O capítulo final faz as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos

O termo custo é o que melhor define o emprego de um esforço para a produção de um bem ou serviço. São vários os itens que podem ser considerados neste termo.

Segundo Garrison, (2007, p. 28)

Todos os tipos de organizações têm custos - empresas, organizações não-empresariais, empresas dos setores industrial, comercial e de prestação de serviços. Em geral, os tipos de custos incorridos e o modo pelo qual esses custos são classificados dependem das características de custo de uma variedade de organizações – indústria, comércio e prestação de serviços.

A administração pública emprega os recursos visando prestar serviços aos cidadãos. Para tanto, têm seus custos em salários, equipamentos e demais despesas.

O princípio básico da arrecadação de impostos é de que o Estado deve prover os serviços públicos e para isso arrecada tributos de seus administrados. Com a evolução deste conceito, a sociedade percebeu que uma boa administração controla seus custos, aplica de forma criteriosa seus recursos e não sobrecarrega os cidadãos em tributos. A administração pública possui características diferentes das entidades privadas. A forma como ela gasta e arrecada ocorre de forma diversa das empresas. Entretanto, o estudo da formação dos custos nas duas apresenta semelhança.

Um custo variável é um custo que se altera, em termos de valor total, com variações do nível de atividade. O nível de atividade pode ser representado de muitas maneiras: pelo número de unidades produzidas, unidades vendidas, quilômetros percorridos, leitos ocupados, linhas impressas, horas trabalhadas, e assim por diante. Um bom exemplo de custo variável é matéria-prima direta. O custo de materiais diretos usados durante um período varia diretamente, em valor total, com o número de unidades produzidas. (GARRISSON, 2007, p. 38).

Na administração do STJ, estes custos são os diretamente ligados aos processos e aos contratos que a administração mantém. À medida que a atividade do Tribunal aumenta com o número de processos julgados, aumentam as necessidades de forma proporcional. Serviços pessoais, quantidade de papel, quantidade de equipamentos, transporte de processos, consumo de água, energia elétrica são todos exemplos de gastos diretos.

Garrison (2007, p. 38) define que:

Um custo fixo é um custo que não varia, em termos totais, qualquer que seja o comportamento do nível de atividade. Diferentemente dos custos variáveis,

os custos fixos não são afetados por variações do nível de atividade. Conseqüentemente, à medida que o nível de atividade sobe ou desce, os custos fixos totais permanecem constantes, a menos que sejam afetados por algum fator externo, tal como uma alteração no preço.

No caso da administração pública, ocorrem tanto os custos fixos quanto variáveis. Para manter em funcionamento toda a sua estrutura e prestar os serviços determinados ao STJ observa-se pouca variação em termos de custo fixo, que estão relacionados com a estrutura física, como prédios e equipamentos adquiridos. As demandas crescentes de serviços jurisdicionais pela população provocam um aumento na atividade do tribunal a cada ano. Os custos variáveis acompanham este aumento de forma proporcional. Conforme a legislação de pessoal, as despesas criadas para atender a demanda, dificilmente diminuem. Estes aumentos ocorrem em degraus. Por exemplo, determinada máquina atende certa produção; assim que for atingida a sua capacidade máxima, faz-se necessário adquirir outra máquina, ou uma com maior capacidade de produção. O investimento neste novo equipamento a partir deste ponto não se reduz e a administração fará uso do novo equipamento até que atinja outro patamar de necessidade, para novamente investir de forma a atender sua demanda como se fosse um degrau em uma escada.

O método empregado para determinar os custos de retenção de tributos é o método de custeio por absorção, conforme Megliorini, (2001, p. 3)

Custeio por absorção: é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Conforme o mesmo autor, o custo direto considera, “que a apropriação de um custo ao produto se dá pelo que efetivamente ele consumiu. No caso da matéria-prima, pela quantidade que foi efetivamente consumida e, no caso da mão-de-obra direta, pela quantidade de horas que foi efetivamente utilizada” (MEGLIORINI, 2001, p. 9).

Para determinar os custos de retenção de tributos medimos o tempo de mão-de-obra direta empregada na atividade e na determinação dos custos administrativos é necessário entender como é esta atividade. A legislação determina que os tributos sejam recolhidos pelo Tribunal. O que são tributos é um assunto que será esclarecido a seguir.

2.2 Tributos

Tributo é a principal receita derivada obtida pelo órgão tributante, assim definido pelo Código Tributário Nacional (CTN) no art. 3º: “tributo é toda prestação pecuniária,

compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sansão ou ato ilícito, instituída por lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A retenção do tributo é feita no momento do pagamento. O STJ utiliza para tanto o SIAFI emitindo um Documento de Arrecadação de Receita Federal – DARF. O contratado recebe o valor da nota fiscal depositado em conta corrente, descontados os tributos.

A Constituição Federal (CF/88), art. 145, e o CTN art. 5º, relacionam como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em dispositivos subsequentes, ambos se referem aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais, incluindo-os no Sistema Tributário e sujeitando-os às regras de tributação.

Os tributos podem ser classificados da seguinte maneira:

a) Impostos são os tributos de natureza fiscal cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

b) Taxas são tributos fiscais cobrados em função de uma contraprestação de serviços por parte do governo. Ao se utilizar o serviço de limpeza pública, todas as pessoas físicas e jurídicas estão sujeitas ao pagamento da taxa de limpeza pública. A taxa de limpeza não pode ter a mesma base de cálculo do imposto. É o que define o art. 77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

c) Contribuição de melhoria. O CTN define assim o tributo em seu art. 81:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado

Conclui-se que este tributo se assemelha a uma benfeitoria em imóveis de terceiros, ou seja, o patrimônio do particular está sendo valorizado através de uma obra pública.

Os Empréstimos Compulsórios previstos na Constituição Federal no art. 148 somente poderão ser instituídos mediante Lei Complementar, desde que para (1) atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e (2) para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o princípio da anualidade.

As contribuições sociais, previstas nos arts 194 e 195 da Constituição Federal, são de competência exclusiva da União, com características de intervenção no domínio econômico e

de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, instituídas através de Lei Complementar dentro dos princípios constitucionais. Com a atual legislação, a seguridade social é a maior beneficiária, ou melhor, a única, donde provêm suas contribuições sociais: INSS, COFINS, PIS/PASEP, CSLL. Conforme o texto constitucional no art. 195:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro

II- do trabalhador e demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201.

III- sobre a receita de concurso de prognósticos.

IV- do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Os impostos podem ser classificados conforme a entidade arrecadadora da seguinte maneira:

a) Impostos federais: imposto sobre importação de produtos estrangeiros; imposto sobre exportação, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários; imposto sobre a propriedade territorial rural e imposto sobre grandes fortunas.

b) Impostos estaduais: imposto sobre a transmissão causa “mortis” e doações, de quaisquer bens e direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, incluindo-se também na incidência desse imposto as operações com energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País; imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

C) Impostos municipais: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis,

por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; imposto sobre serviços de qualquer natureza, não atingidos pelo ICMS.

Todos os impostos descritos estão regulamentados, ou seja, possuem uma lei que os instituiu e um decreto que os regulamentou. A única exceção é o imposto sobre grandes fortunas, que desde a edição a Constituição de 1988, não foi legalmente instituído e devidamente regulamentado. Conforme o art. 32 da CF/88, no caso do Distrito Federal é de sua competência tanto os impostos estaduais quanto os municipais.

2.3 Regimes de tributação

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, os regimes de tributação são os seguintes:

a) Entidades imunes e isentas presentes nos arts 144 a166 e também na CF, são as entidades sem finalidades lucrativas que exerçam, na sua grande maioria, atividades que visem o bem estar social. Exemplo: as sociedades cooperativas estão amparadas pela não-incidência do Imposto de Renda quando praticar atos dos cooperados na atividade precípua da instituição.

b) Microempresas, quando aderirem ao sistema simples de tributação, considerando basicamente quando o seu faturamento anual não exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), atualmente denominado de Simples nacional, alterado pela Lei Complementar nº123, de 14/12/2006.

c) Empresa de pequeno porte, cujo faturamento anual não exceda a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

d) Lucro presumido, apurado pelas empresas consideradas de médio porte, onde se presume o lucro através de percentuais aplicados sobre o faturamento de vendas e serviços e sobre esse lucro calcula-se o imposto de renda e a contribuição social. Neste regime estão concentradas oitenta por cento das empresas brasileiras.

e) Lucro real, apurado pelas empresas consideradas de grande porte, cujo faturamento seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), é definido como sendo o lucro líquido contábil, ajustado mediante as adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária. O lucro real poderá ser apurado anualmente ou trimestralmente; no primeiro caso, dá-se o nome de lucro real estimado e no segundo, de lucro real trimestral.

2.4 Retenção de tributos

Com a promulgação das Leis nºs 9.430/1996 (art. 64) e 10.833/2003 e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (SRF) nºs 480/2004 e 539/2005, os órgãos públicos estão obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto de Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS, sobre os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas que lhes forneçam bens e serviços. Conforme a IN480/2004:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Federal (SIAFI) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem as pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras...

O anexo desta Instrução Normativa com a tabela de retenções encontra-se neste trabalho como Anexo 1. Ainda sobre a mesma, §6º “[...] a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do imposto de renda e das contribuições a serem retidos na operação”.

Nesta situação, as pessoas jurídicas ou as receitas amparadas por isenção, não incidência ou tributadas com alíquota zero devem informar esta condição no documento fiscal, informando também o enquadramento legal que ampara o benefício, sob pena de se não o fizerem, se sujeitarem à retenção do imposto de renda e das demais contribuições sobre o valor total da nota fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

O governo fez uma grande descoberta ao adotar pela primeira vez o instituto da retenção de impostos e contribuições na fonte pagadora. Por meio desta sistemática consegue facilitar, controlar o seu pagamento e transferir para o contribuinte tomador do serviço a atividade de fiscalização. Esse critério de obrigar as empresas prestadoras do serviço a efetuar o desconto dos tributos por ocasião do pagamento do serviço dá ao governo a possibilidade de aceleração na arrecadação. A empresa prestadora de serviço fica impossibilitada de efetuar ela mesma o pagamento do tributo. Essa obrigação fiscal direcionada às empresas tomadoras do serviço requer uma atenção especial por parte dos profissionais da área fiscal. O crescimento desta modalidade obriga as empresas a se prepararem de forma adequada, aprimorando o que se denomina de planejamento tributário. Com a figura da responsabilidade solidária, o

governo transferiu o poder de fiscalização para o contribuinte tomador do serviço cabendo a este verificar se a empresa prestadora está retendo na fonte corretamente todos os impostos. O procedimento que muitas empresas adotam quando há repasse na prestação de serviços é não pagarem a parte correspondente aos tributos no ato do pagamento; apenas quando a empresa apresenta os comprovantes de retenção dos serviços prestados é que ocorre o acerto de contas, ou seja, o pagamento proporcional à retenção ocorrida. Esta prática é adotada para que a primeira empresa, no caso de uma terceirização não corra o risco de pagar o tributo na hipótese de a terceirizada não o ter recolhido. A falta ou desconhecimento dessa obrigação fiscal pode causar enormes prejuízos financeiros, incorrendo as empresas em penalidades e acréscimos moratórios.

A retenção na fonte se iniciou com o Imposto de Renda. Em fevereiro de 1999, foi a vez do INSS; em fevereiro de 2004, através da Lei nº 10.833/2003, iniciaram-se as retenções das Contribuições (PIS, COFINS e CSLL) e a partir de abril de 2004, por meio do Decreto nº 24.147/2004, a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro instituiu a retenção na fonte do ISS para uma série de serviços onde a prestação ocorre em município diverso ao do estabelecimento do prestador. Coube a cada Prefeitura decidir sobre a regulamentação e adequação à Lei Complementar nº 116/2003. No campo estadual, especificamente sobre o ICMS, existe o regime da substituição tributária que nada mais é do que uma forma disfarçada de retenção na fonte deste imposto, visto que cabe ao sujeito passivo da operação efetuar de forma antecipada o recolhimento do tributo antes mesmo da realização da operação futura. Como podemos ver, o sistema de retenção na fonte está presente nos três campos governamentais: federal, estadual e municipal. Atualmente, os órgãos públicos e empresas precisam ter uma atenção redobrada no momento de estabelecer um contrato de prestação de serviços com terceiros, pois a classificação do sujeito passivo da relação (funcionário, autônomo ou pessoa jurídica) pode interferir significativamente nos custos desses serviços. Com o atual regime de tributação a que estão sujeitas, as contratantes de serviços precisam estar munidas de especialistas visando observar criteriosamente o cumprimento das obrigações acessórias, responsabilidade atribuída a todos os profissionais que atuam na área fiscal e tributária.

2.5 O Regime de substituição tributária

O art. 150 da CF/88, § 7º, é bastante claro ao dispor que:

A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador

deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ou seja, Substituição Tributária é a retenção do tributo devido na fonte em função de operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes a esse tipo de tributação. E, ainda, caso não se realize o fato gerador presumido, como, por exemplo, roubo, incêndio durante o transporte do produto ou outras causas previstas no regulamento de cada estado, o destinatário ficará incumbido da devida restituição do tributo.

De acordo com o CTN, art. 121, § único, II, Substituição Tributária é a instituição pela qual terceira pessoa sem ser contribuinte é, por lei, investida em sujeito passivo da obrigação principal e assim obrigada a satisfazer o tributo.

De maneira mais clara, e como veremos mais adiante conforme a legislação imputa a responsabilidade nesta situação, se na falta da empresa pagar os tributos, cabe ao STJ, ou os servidores responsáveis pela retenção, pagar os valores devidos aos cofres públicos.

2.6 Retenção do imposto de renda

A retenção na fonte é ainda alvo de muita discussão jurídica. O conceito de renda não é harmônico com o de recolhimento antecipado de tributos. Toma-se o conceito do evento sobre o qual a CF/88 autorizou a incidência do imposto sobre a renda.

O artigo 153, III, da CF/1998, autorizou a União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Gonçalves (2002, p. 174), afirma que o conteúdo dessa expressão não pode ser alterado pela legislação infraconstitucional por mera facilidade de arrecadação. Somente a própria Constituição poderá definir as especificidades e esclarecer o tributo. Não pode outra lei ampliar seu conceito além dos limites constitucionais e semânticos. Não poderia a lei ou qualquer outro regulamento estabelecer que o imposto sobre a renda possa ter como hipótese de incidência o faturamento, a receita, a movimentação financeira, a circulação de mercadorias, a transmissão de bens, e outras expressões que representam eventos econômicos e de naturezas totalmente diversas. Por esse raciocínio, aliado ao posto pela própria Constituição, busca-se o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. “[...] será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, §3º, da CF/1988), bem como pela exclusão semântica presente na diferenciação do conceito de renda de outros fatos econômicos sobre os quais a Constituição autorizou a imposição tributária (faturamento, receita, salário, etc.). Dessa forma, Gonçalves (2002, p. 174) prossegue afirmando que renda e proventos de qualquer natureza não são nada mais do que acréscimos patrimoniais ocorridos

por mutações dos direitos e bens do contribuinte que, ao final de certo período, o configura como um saldo positivo. Ou seja, não basta alterar, mudar ou trocar elementos patrimoniais, após o determinado lapso de tempo; o patrimônio deverá estar em situação superior, com saldo positivo, em comparação ao momento anterior, configurando-se riqueza nova, ou renda. Assim, o imposto sobre a renda da pessoa física autorizado constitucionalmente somente poderá ser cobrado sobre o seu acréscimo patrimonial auferido em certo período razoável.

Nas seções que tratam das retenções de imposto de renda, utilizam-se os códigos apresentados no Anexo 1. No DARF que é gerado utiliza-se de um código apenas e os tributos são aplicados automaticamente. Os códigos são, por exemplo, o 6147, que é o primeiro da lista e que retém: 1,2% de Imposto de Renda; 1,0% de CSLL; 3,0% de COFINS; 0,65% de PIS/PASEP; com o total de retenção em 5,85% aplicado sobre a base de cálculo. Nesta retenção estão juntos alíquotas de impostos com contribuições fiscais.

Uma das dificuldades é a aplicação da alíquota em determinadas situações, por exemplo, quando a empresa presta serviço de limpeza. Este está previsto no código 6190 (Anexo 1), mas se o serviço for prestado com o emprego de materiais poderia ser enquadrado no código 6147, em uma alíquota menor e com a possibilidade de reduzir da base de cálculo o valor gasto com materiais, previsto na instrução normativa do INSS. O mesmo se pode dizer dos serviços de confecção de carimbo, instalação de vidros e confecção de chaves. Todos estes serviços podem ser prestados com o fornecimento de materiais. Para aumentar a dificuldade, dos casos citados temos situações em que o material é de valor indiscutivelmente maior que o serviço, então fica a questão se ele se classifica como serviço prestado ou material fornecido.

2.7 Retenção de INSS

A Lei nº 9.711, de 20/11/1998, mediante alteração do art. 31 da Lei nº 8.212/91, instituiu a obrigatoriedade das empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra reter na fonte 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a título de antecipação da contribuição previdenciária devida mensalmente pela empresa cedente de mão-de-obra, prestadora do serviço. Ficou assegurada a restituição na hipótese de não haver compensação integral dos valores retidos na fonte.

Dispõe, ainda, o § 5º do art. 33 da citada Lei nº 8.212/91 que:

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando

diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

A empresa contratante dos serviços que deixou de reter os 11%, quando devida a retenção, fica diretamente responsável pelo pagamento do tributo não retido e não recolhido, conforme o último normativo acima. Entretanto, essa responsabilização direta não tem amparo no art. 135 do CTN, que só permite a responsabilização pessoal de terceiro quanto a obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos, o que não é o caso. E aqui é oportuno distinguir as costumeiras confusões feitas entre tributos resultantes de infração de lei e infração de lei consistente no não pagamento de tributo devido.

A matéria relativa à obrigação tributária encontra-se sob reserva de lei complementar conforme determina a Constituição Federal em seu artigo 146 pelo que a lei ordinária não poderá contrariá-la, sob pena de inconstitucionalidade.

Exigência tributária com base no faturamento configura COFINS, e não contribuição previdenciária de competência impositiva do órgão securitário, incidente sobre a folha de remuneração. A base de cálculo é um dos aspectos do fato gerador. Logo, sua alteração implica modificação do fato gerador, que define a natureza jurídica específica de cada tributo (art. 4º do CTN). Assim, para validade dessa exigência impunha-se a formalidade da Lei Complementar em obediência ao disposto no § 4º do art. 195 da CF.

A questão da inconstitucionalidade da própria retenção, já foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que por maioria de votos, já proclamou a sua constitucionalidade entendendo ser a retenção determinada mera antecipação daquilo que seria devido no final de cada mês, apesar da alteração da base de cálculo. É difícil a reversão da decisão tomada, por maioria de votos, pelo Plenário da Corte Suprema. Assim, continuar sustentando a inconstitucionalidade do tributo a ser retido não traz qualquer benefício.

A questão da retenção dos 11% pode ser vista sob outro prisma, conforme o do princípio da razoabilidade. A falta dessa retenção na fonte torna a empresa contratante dos serviços pessoalmente responsável. A expressão ‘diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo’ só pode ser interpretada no sentido de responsabilidade pelo recolhimento da exata importância devida pelo contribuinte (sujeito passivo natural), no mês do faturamento pago. Do contrário, a retenção não seria uma antecipação da contribuição previdenciária devida, incidente sobre a folha de remuneração, mas outro tipo de tributo.

Suponha-se que uma empresa cedente de mão-de-obra tenha uma folha de remuneração de baixo valor, limitado ao pagamento de pro labore, mas com elevado valor de faturamento mensal, ou então, que essa empresa já tenha créditos tributários excessivamente acumulados, por conta de inúmeras e sucessivas retenções no mês, sem possibilidade de compensação total com as contribuições previdenciárias mensais devidas.

Nessa hipótese, comprovada a situação fática, entendemos que pode a contratante de serviços deixar de efetuar a retenção.

Não seria razoável exigir a retenção para, posteriormente, o órgão securitário ir fazendo, mensal e sucessivamente, a restituição do excesso não compensado, acrescida de juros e correção monetária. Seria exigir um sacrifício financeiro do contribuinte, de forma inútil e desnecessária, contrariando os postulados do regime econômico, que se depreendem da leitura do art. 170 e incisos da CF/88.

Eventual autuação da empresa contratante pelo fisco há de ser precedida do exame fisco-contábil da empresa contratada, para verificar se esta última estava na situação de devedora da contribuição previdenciária ou, ao contrário, na situação de credora, por conta de outras retenções anteriormente efetuadas indevidamente. É o que resulta do exame do art. 142 do CTN que define o lançamento como procedimento administrativo vinculado, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Um exemplo de enquadramento difícil na legislação é a retenção de INSS sobre cursos e palestras. Se o curso for ministrado fora das dependências do STJ não estamos considerando a retenção, mas se o curso foi ministrado dentro das dependências do STJ estamos aplicando a retenção no seguinte raciocínio: a) previsão na norma IN 3 do MPAS, art. 146. “Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, [...]os serviços de:[...]”, X. “treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;”

O conceito de cessão de mão-de-obra é esclarecido neste mesmo documento, em seu art. 143.

Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou na de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário[...]

Com o advento das normas de qualidade total, ISO 9001:2000 que estão sendo aplicadas no STJ, a atividade de treinamento prevista dentro desta norma implica que o treinamento dos servidores passa a ser uma necessidade contínua do Tribunal.

2.8 Complexidade da Legislação Tributária

A retenção de tributos é diferente para cada órgão. A receita federal estabelece obrigações e peculiaridades diversas entre entes públicos e privados, ao editar as Instruções Normativas de nºs 480 e 459. O legislador, para poder praticar a sua liberdade de política pública, seja de dificultar ou de incentivar determinado segmento, incluiu um detalhamento em legislação tributária para cada atividade do mercado. Restando ainda para quem retém os tributos observar o que determinam estes diplomas no que se refere às exigências de documentos fiscais.

O grau de complexidade em que se encontra o sistema tributário brasileiro é evidenciado por seus 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas dispendo sobre os impostos nacionais. Os dados elucidam, em termos quantitativos, o inferno tributário a que é submetido o contribuinte brasileiro, seja empresa ou pessoa física. O emaranhado de normas cria uma situação complexa e de alto custo, tanto para o setor público quanto para os agentes privados. Recursos aportados na administração fiscal, por parte dos agentes públicos e privados, poderiam ser utilizados na atividade produtiva, gerando renda e empregos. E há os custos sociais causados pela corrupção e a competitividade selvagem criada pela sonegação, capaz de quebrar a empresa que paga seus impostos e fazer prosperar outra que sonega. (MARICATO, 2004)

O texto descreve bem a situação que chegou a quantidade de dispositivos legais para tributar. Dá-se a inferir que o entendimento dos governantes era de que quanto maior a quantidade de leis melhor seria a tributação brasileira. A simplicidade hoje seria bem vinda, os gastos na compreensão e aplicação de regras tributárias seriam menores. A complexidade tributária e o seu custo são diretamente proporcionais.

A tabela completa da Instrução Normativa nº 480 da Receita Federal que dispõe sobre as alíquotas conforme o serviço prestado ou o bem adquirido está no Anexo 1 Tabela de Retenções.

2.9 A não uniformização do ISS

A aplicação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS não é uniforme por todo o território nacional. A Constituição Federal atribuiu aos Municípios a competência tributária deste imposto e determinou que os serviços a serem tributados fossem definidos em Lei Complementar. A CF/88 recepcionou com status de lei complementar diversos diplomas

legais existentes na data da sua promulgação. Em consequência desse fato, até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, o ISS possuía como fundamentação legal para a sua cobrança as normas preceituadas pelo Decreto-Lei nº 406/1968 e suas alterações por meio das seguintes normas: Decreto-Lei nº 834/1969; Lei Complementar nº 22/1974; Lei nº 7192/1994; Lei Complementar nº 56/1987 e Lei Complementar nº 100/1999. O desafio de consolidar e esclarecer este arcabouço legislativo fragmentado e de adaptá-lo a um cenário altamente cambiante justificou a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre normas gerais de direito tributário acerca do ISS e consolida toda a legislação correlata até então vigente. Com o advento dessa norma tornou-se obrigatório, aos municípios brasileiros, a adequação das suas legislações tributárias locais, observando a precisa definição dos elementos essenciais, tais como: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e local de incidência do imposto. Nos termos do art. 8º, inciso I, da referida Lei Complementar, a alíquota máxima está fixada em cinco por cento. A alíquota mínima foi fixada em dois por cento pela Emenda Constitucional nº 37/2002. Cada município que se dispuser a reter e controlar o ISS deve fazê-lo instituindo legislação com todos os itens elencados além de informar as situações de isenção. No caso de retenção por parte de fonte pagadora federal, também existe a necessidade de estabelecer convênio com a administração federal para o recolhimento através do SIAFI. O Governo do Distrito Federal estabeleceu convênio desta forma e o STJ faz a retenção de tributos mediante documento eletrônico através do SIAFI.

Se o ISS não é uniforme nos municípios, o item específico do ISS cobrado sobre os serviços prestados por profissional autônomo tem situação mais difícil. Como a Constituição permitiu a legislação municipal a respeito desta matéria alguns escolheram ao invés de alíquota e base de cálculo outro critério, o de contribuição única para o exercício. É o que ocorre no Distrito Federal, onde a receita municipal estabeleceu um valor fixo, corrigido anualmente para os profissionais autônomos de nível superior e nível médio. Esta divergência causa transtornos principalmente para os profissionais que vêm de outros municípios prestarem serviço no STJ. Ocorre normalmente na prestação de serviços, como cursos e palestras. Como o ISS é devido no local da prestação do serviço, este será retido de acordo com regra criada pelo GDF, caso não paguem antecipadamente ao GDF o valor parcelado ou total, pagarão a quantia proporcional referente aos meses que faltam, incluindo-se o mês atual, para o fim do exercício. Para esclarecer este caso, se o serviço for prestado e a nota fiscal estiver com a data de 15 de fevereiro o valor retido proporcional é de 11 meses, dez para o final do ano e o mês vigente, fevereiro.

O servidor está obrigado a atender de forma satisfatória ao público que o procura. A maior preocupação é reter de forma correta e não permitir recursos jurídicos por parte das empresas contratadas que possam prejudicar o órgão ou a seus servidores.

2.10 Responsabilidade conforme determina a legislação

É importante demonstrar porque esta atividade causa temor e apreensão junto aos servidores, caso a legislação seja aplicada de forma rigorosa com seus reflexos na esfera administrativa e penal. As atividades que os servidores executam na administração federal estão sujeitas às sanções previstas em lei. A Lei n° 8.137, de 27/12/1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Em sua seção II fala dos crimes praticados por funcionários públicos:

Art. 3° Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, capítulo I)

I – Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

II exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena: reclusão, de três a oito anos, e multa.

III patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena: reclusão de um a quatro anos, e multa.

E ainda na mesma lei, com respeito às multas :

Art. 8° Nos crimes definidos nos artigos 1° a 3° desta Lei, a pena de multa será fixada entre dez e trezentos e sessenta dias multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a quatorze nem superior a duzentos Bônus do Tesouro Nacional-BTN.

Art. 10 Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta Lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo.

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de um terço até a metade as penas previstas nos artigos 1°, 2° e 4° a 7°;

I ocasionar grave dano à coletividade;

II ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Como podemos verificar, a legislação é exigente com relação ao servidor que recolhe os impostos e pode estar sujeito à ação penal. Desta forma, a atividade deve ser exercida com muita atenção e responsabilidade. O Decreto nº 87.981, de 23/12/1982, fundamentado nos arts 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, traz ainda a definição de três ilícitos:

- sonegação – é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação ou o crédito tributário correspondente.
- fraude – é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.
- conluio – é o ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da sonegação ou da fraude.

A retenção de tributos é uma atividade que requer responsabilidade dentro do órgão. Deve-se considerar que o STJ é uma entidade dentro do Poder Judiciário e tem suas características próprias. A quantidade de tributos é proporcional à quantidade de atividade da administração. É preciso conhecer as dimensões físicas e serviços prestados para a comunidade para se ter uma noção dos valores financeiros associados à manutenção do tribunal.

2.11 Estrutura e organização do STJ

As dimensões físicas do órgão em estudo são importantes para se poder traçar um perfil do tamanho das necessidades materiais e de mão de obra visando manter em funcionamento toda a estrutura administrativa, sendo que o tamanho de suas unidades internas prestadoras de serviços deve ser proporcional ao volume e qualidade dos serviços públicos que a entidade oferece à sociedade. O Superior Tribunal de Justiça é um órgão da administração direta do Poder Judiciário. Foi criado pela Constituição de 1988. Está localizado no Setor de Administração Federal Sul (SAFS), Quadra 6, Lote 1, Trecho III,

Brasília – DF. Suas instalações ocupam um terreno de 64.800 metros quadrados, com área construída total de 139.727,28 metros quadrados. Possui 2.832 servidores ativos, 602 inativos e 242 servidores no regime pensionista estatutário. Conforme o relatório estatístico de 2007, foram julgados 239.216 processos provindos da Justiça Estadual, Federal e de outros países.

Para manter suas instalações e prestar os serviços judiciais, o STJ celebra contratos para adquirir bens e executar serviços com empresas privadas e instituições públicas. Para manter suas instalações, contrata empresas de manutenção, limpeza, vigilância além dos servidores públicos federais estatutários que prestam apoio às atividades administrativas. O STJ é a corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal por todo o Brasil. Ele é a última instância da Justiça brasileira para as causas infraconstitucionais, não relacionadas diretamente com a Constituição. No art. 105 da Constituição Federal encontram-se listadas as competências na área do Direito. Várias são as metas que a entidade almeja alcançar, entre elas: a) atingir 80% de satisfação dos usuários finais; b) reduzir em 10% a taxa de recorribilidade interna; c) reduzir em 10% a taxa de reforma interna; d) reduzir em 20% o impacto ambiental causado pelo STJ; e) beneficiar, anualmente, no mínimo 10.000 pessoas com os projetos de cidadania do STJ; f) aumentar a produção de processos baixados em 30%; g) reduzir em 25% o passivo de processos; h) tramitar 64% dos recursos em até 180 dias; i) tramitar os processos originários em 90 dias, em média; j) elevar para 63% a percepção positiva da atuação do STJ; k) elevar para 30% o nível de conhecimento institucional; l) integrar as informações processuais de pelo menos 08 organizações com o STJ; m) garantir a apreciação nas Comissões de 80% dos projetos de lei de interesse do STJ no Congresso Nacional; n) convergir 100% dos processos e instrumentos de gestão de pessoas para o modelo por competências; o) obter 80% de satisfação do servidor; p) economizar até o final do exercício, 3% na utilização dos recursos orçamentários; q) alcançar 100% de aplicação dos recursos orçamentários ao final do exercício; r) obter 5% de incremento de recursos para investimentos entre os exercícios financeiros; e s) diminuir em 10% o custo do processo judicial.

2.12 Estrutura das Seções

O STJ celebra contratos com empresas privadas para prestação de serviços e aquisição de bens de sua necessidade. A maioria dos contratos de prestação de serviços é paga mensalmente. Para toda a evolução da contratação são anexados os documentos em um processo denominado processo principal, que se constitui de uma pasta com capa que é numerada. Através desta identificação, o processo transita pelas partes internas da

organização do STJ que compõe as secretarias e coordenadorias. Neste processo principal, são anexados todos os documentos que fazem parte da contratação, conforme a Lei nº 8.666/1993, é obedecida todas as fases da licitação, e os documentos resultantes são incluídos neste processo principal. Para os pagamentos, sejam eles mensais ou de uma só vez, é criada uma pasta também, que recebe apenas os documentos necessários para a liquidação e o pagamento das notas fiscais. A liquidação é uma das fases despesa dentro da contabilidade pública, assim como o pagamento. Os prestadores de serviços e fornecedores de bens entregam os documentos fiscais para os gestores dos contratos. Estes gestores são os servidores responsáveis por administrar os contratos. Eles devem exigir o cumprimento de tudo o que foi estabelecido em instrumento contratual, sejam cláusulas de fornecimento de material, condições de prestação de serviços, documentos comprobatórios, etc. Os gestores encaminham as notas fiscais depois de serem atestadas, assinadas e datadas, para que se inicie o processo de pagamento. Na Seção de Análise de Faturamento e Liquidação de Despesas – SAFAT, são verificados todos os documentos necessários para seja considerados o cumprimento das obrigações contratuais e o respectivo pagamento por parte do STJ. A seção que executa o pagamento é a Seção de Execução Orçamentária e Financeira – SEOFI. As duas seções utilizam os sistemas de informações do Tribunal que são: o Administra que foi desenvolvido pela Coordenadoria de Informática e o SIAFI, da Administração Federal. O Administra foi desenvolvido em aplicativo SQL Server da Microsoft e é de uso interno do STJ para auxiliar no registro da execução do orçamento e acompanhamento patrimonial. De forma simplificada, ele é um banco de dados, com agilidade para registrar e informar as atividades da área de administração, atuando como um complemento do SIAFI. Este, por sua vez, é o sistema de informações oficial do serviço público federal, conforme definido em legislação. A maior responsabilidade dos servidores é com relação às informações que são registradas no SIAFI, pois a identificação para a entrada no sistema está amarrada ao fornecimento do número do Cadastro de Pessoas Físicas – CPF do usuário e de sua senha pessoal.

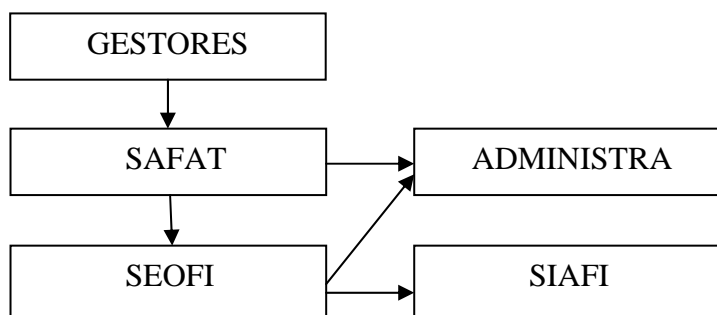


Figura 1 Diagrama do processo de pagamento

Mostramos neste diagrama o percurso dos processos de pagamento. Os gestores de contratos são os servidores nomeados para administrar contratos, tanto os de entrega de bens quanto os de prestação de serviços. O STJ está dividido em várias secretarias, tais como de segurança, de tecnologia da informação, de serviços integrados de saúde, de gestão de pessoas, de administração e finanças etc. Os contratos são os mais variados desde a aquisição de saboneteiras para os banheiros até equipamentos de varredura por raios X. À medida que atendem os itens estipulados em contrato, as empresas emitem as notas fiscais e as enviam para pagamento. Os gestores se encarregam de averiguar o cumprimento do que foi estabelecido em contrato, atestar as notas fiscais e enviar para a SAFAT, a seção que vai conferir os documentos fiscais de cobrança e enviar para o devido pagamento. Com os sistemas de informação, utiliza-se do SIAFI para fazer consultas tais como saldo em conta contrato e saldo em empenho e com o ADMINISTRA registra todas as informações relevantes na parte fiscal. A SEOFI é a seção encarregada de lançamento no SIAFI, onde vão ocorrer de forma concomitante o registro do documento de arrecadação de tributos e a ordem de pagamento.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Dada a característica do objeto de pesquisa, a abordagem é do tipo quantitativa. Segundo os objetivos esta é uma pesquisa exploratória. O procedimento de coleta de dados é de um estudo de caso. A fonte de informação podemos considerar como de campo.

3.1 Método

Para estimar os gastos na atividade de retenção de tributos, mediu-se o tempo empregado na atividade de registro dos valores retidos de tributos pelos servidores que atuam na área.

Essa técnica é geralmente empregada em pesquisa exploratória, e quando voltada à área de Contabilidade poderia ser usada, de forma semelhante ao exemplo apresentado para a observação simples ou assistemática, acrescentando o monitoramento do tempo utilizado em cada uma das atividades e o número de pessoas envolvidas em cada uma das atividades, descrevendo com maior precisão os acontecimentos. (BEUREN, 2008, p. 130)

Desta amostra, foram escolhidas as situações mais representativas para este trabalho. Conforme Beuren (2008), este é um tipo amostragem por acessibilidade ou conveniência. Em nosso caso, foi possível realizar a coleta de dados nas seções de liquidação e pagamento de despesas durante certo período de tempo de forma a não prejudicar o andamento dos processos. A realização de coleta de dados de uma amostra maior não foi permitida. A colaboração dos servidores foi espontânea, mas o prolongar da pesquisa não seria conveniente dentro deste ambiente de trabalho.

3.2 População e amostra

Conforme Beuren (2008, p. 118), no aspecto macro, a população é formada pela coleção de propriedades ou atributos das unidades elementares que estão sob estudo. A população analisada neste trabalho se restringe aos processos de pagamento de contratos e de despesas ordinárias que transitaram pela seção de análise de faturamento e liquidação de despesas no STJ. A amostra para a medida de tempo de execução das atividades administrativas e de retenção de tributos compreende a população citada, porém em um período de tempo menor, entre outubro e novembro de 2008. A quantidade de processos executados no exercício de 2007 para estabelecer a média de processos se deve pelo fato de serem despesas ocorridas recentemente e compreende o período de um ano, tempo suficiente

para incluir as possíveis sazonalidades que ocorrem nesta situação. A amostra é menor por motivos de exeqüibilidade. A medição do tempo para este trabalho foi possível apenas após a escolha do tema e também porque foi o período de tempo disponível para realizar este trabalho de maneira que representasse a população e não interferisse no ambiente de trabalho. O tempo gasto para que os servidores preenchessem as folhas de tempo gasto nas atividades não fazem parte da rotina normal de trabalho e influenciam de forma a reduzir a eficiência da seção no cumprimento de suas atividades administrativas usuais.

3.3 Procedimentos de coleta e análise de dados

A primeira abordagem diz respeito à coleta de dados para análise documental, a qual se fundamentou na pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica foi realizada nos acervos da Biblioteca do Superior tribunal de Justiça e do próprio autor. Além disso, foram consultados em diversos sítios na internet- artigos de periódicos, comunicações científicas, papers, resenhas e trabalhos de conclusão de curso como monografias, dissertações e teses. Por seu lado, na pesquisa documental, a fonte de coleta de dados ateu-se expressamente aos arquivos públicos, especialmente, leis, decretos, regulamentos, portarias e comunicados publicados (documentos oficiais). O resultado relativo à documentação obtida está compilado sob a forma do referencial teórico.

Os valores das retenções realizadas no exercício de 2007 foram obtidos através do SIAFI, por consultas diretas às informações de guias de recolhimento de tributos que se encontram armazenadas nos bancos de dados referenciados ao STJ. Os valores acumulados foram obtidos com o auxílio do SIAFI Gerencial, aplicando-se filtros onde havia necessidade de estratificar as informações relevantes e selecionar as representativas.

Os valores de salários de pessoal foram obtidos por meio da intranet, disponível também em legislação.

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

Neste capítulo, são identificadas e apuradas as despesas do Superior Tribunal de Justiça no cumprimento das tarefas de retenção de tributos. Inicialmente, são identificados os encargos na Seção de Análise de Faturamento e Liquidação de Despesas – SAFAT. Na sequência, o mesmo procedimento é desenvolvido na Seção de Execução Orçamentária e Financeira – SEOFI.

4.1 Os encargos na SAFAT

Para estimar os encargos do STJ, inicialmente determinaram-se as quantidades médias de dias úteis trabalhados por mês.

4.1.1 Quantidade de dias úteis

Tabela 1 - Quantidade de dias úteis no exercício de 2007

| Mês | Quantidade de dias úteis |
|-----------|--------------------------|
| Janeiro | 22 |
| Fevereiro | 18 |
| Março | 22 |
| Abril | 18 |
| Maiο | 22 |
| Junho | 20 |
| Julho | 22 |
| Agosto | 23 |
| Setembro | 19 |
| Outubro | 22 |
| Novembro | 19 |
| Dezembro | 13 |
| Total | 240 |
| Média | 20,0 |

Fonte: Intranet STJ.

Nota: Foram considerados os feriados exclusivos do poder judiciário e recesso forense no exercício de 2007.

O estabelecimento do dado acima é necessário pelo fato de o Poder Judiciário, conforme determinado em seu regimento interno, contar com alguns feriados que não são observados em outros órgãos públicos. Este dado será importante para estimar os custos de mão-de-obra envolvidos nas atividades que estão sendo medidas. Estimar a média é necessário para obter o valor mensal de horas, dentro de um período que completa a sazonalidade que é a de um exercício.

4.1.2 Salários dos servidores da SAFAT

Na tabela abaixo, calcula-se o valor médio da hora de trabalho na SAFAT considerando os salários dos servidores.

Tabela 2 - Cálculo de salários da seção SAFAT

| Servidores | Salários (R\$) | Quantidade de trabalho diário (horas) | Quantidade mensal (horas) | Valor da hora de trabalho (R\$/hora) |
|------------|----------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|
| 1 | 21.555,09 | 8 | 146,67 | 146,97 |
| 2 | 10.132,34 | 6 | 110,00 | 92,11 |
| 3 | 6.175,56 | 6 | 110,00 | 56,14 |
| 4 | 5.672,36 | 6 | 110,00 | 51,57 |
| 5 | 5.672,36 | 6 | 110,00 | 75,17 |
| 6 | 5.346,74 | 6 | 110,00 | 48,61 |
| Total | 54.554,45 | 38,00 | 696,67 | 470,57 |
| | | | Média | 78,43 |

Fonte: Intranet

Nota: Nos salários já estão inclusos o valor dos cargos que ocupam atualmente os servidores, função comissionada, encargos sociais (20% de contribuição patronal) e férias.

Os valores acima se referem aos gastos de pessoal lotado na Seção. O resultado final deste cálculo é a média salarial da Seção. Como todos os servidores estão envolvidos na atividade de retenção de tributos, este valor vai ser utilizado para o cálculo dos encargos na retenção de tributos. As atividades executadas pelos integrantes da Seção são exatamente as mesmas. O chefe da seção é responsável pela revisão de todas as atividades, inclusive das relacionadas com a retenção de tributos.

4.1.3 Montante das retenções de tributos em 2007

A quantidade de registro e o montante mensal e total das retenções de tributos por parte do STJ no exercício de 2007 estão dispostos na Tabela 3, a seguir apresentada.

Tabela 3 - Valores de tributos retidos através de DARF no exercício de 2007

| Mês | Valor (R\$) | Quantidade de Registros |
|-----------|---------------|-------------------------|
| Janeiro | 6.441.371,07 | 415 |
| Fevereiro | 5.830.231,04 | 712 |
| Março | 6.187.078,47 | 919 |
| Abril | 6.186.488,30 | 760 |
| Maio | 6.311.607,47 | 877 |
| Junho | 6.398.267,55 | 833 |
| Julho | 6.592.805,22 | 397 |
| Agosto | 6.345.762,68 | 211 |
| Setembro | 6.351.920,07 | 159 |
| Outubro | 8.642.168,44 | 217 |
| Novembro | 6.429.334,97 | 186 |
| Dezembro | 20.807.728,09 | 257 |
| Total | 92.524.763,37 | 5.943 |

Fonte: SIAFI.

Nota: Os registros se referem a todos os documentos DARF emitidos pela seção SEOFI, inclusive dos processos judiciais

Os valores se referem ao montante de recolhimento por meio de DARF no exercício de 2007. Dentre eles, foram excluídos os valores que o Tribunal efetuou pagamento com o código 500001 por se tratarem de valores retidos para as despesas com pessoal de todo o STJ. Estas despesas não fazem parte deste trabalho porque não são devido às despesas administrativas, mas às de pessoal. Estes valores ilustram a atividade de retenção e servem como um balizamento para verificar as relações entre a atividade administrativa e a retenção de tributos.

4.1.4 Processos de pagamento de contratos

Como descrito anteriormente, para o pagamento de despesas contratuais, cada processo é encaminhado à SAFAT visando ao cumprimento do estágio da liquidação. Os gestores encaminham todo mês os documentos fiscais junto com o processo de pagamento do respectivo contrato.

Tabela 4 - Quantidade de processos de pagamento de contratos em 2007

| Mês | Quantidade |
|-----------|------------|
| Janeiro | 144 |
| Fevereiro | 162 |
| Março | 156 |
| Abril | 145 |
| Maio | 156 |
| Junho | 151 |
| Julho | 133 |
| Agosto | 137 |
| Setembro | 128 |
| Outubro | 161 |
| Novembro | 138 |
| Dezembro | 154 |
| Total | 1.765 |
| Média | 147,08 |

Fonte: SIAFI e sistemas de controle da seção

Nota: Os valores são resultado da combinação dos sistemas SIAFI e de controle da seção.

A Tabela 4, acima, apresenta a quantidade de processos de pagamento de contratos que foram examinados pela Seção no exercício de 2007.

Constata-se que ao longo do exercício as quantidades são uniformes, não existindo a concentração de processos em determinado mês, donde se pode inferir que o número médio de processos pode ser utilizado, pois não determina desvio nos cálculos que se seguem.

4.1.5 Processos de Despesas Ordinárias

Para despesas de pequeno valor, o STJ, assim como também as demais entidades da administração pública, utiliza o pagamento denominado de despesas ordinárias, sendo nelas enquadrados determinados tipos de despesa definidos em lei. O processo de pagamento de despesas ordinárias se compõe de uma pasta numerada por processo e registrada por código de barras onde são incluídos todos os documentos necessários para executar o pagamento.

Tabela 5 - Quantidade de processos de pagamento de despesas ordinárias em 2007

| Mês | Quantidade |
|-----------|------------|
| Janeiro | 85 |
| Fevereiro | 67 |
| Março | 80 |
| Abril | 66 |
| Maio | 107 |
| Junho | 139 |
| Julho | 134 |
| Agosto | 128 |
| Setembro | 113 |
| Outubro | 171 |
| Novembro | 134 |
| Dezembro | 133 |
| Total | 1.357 |
| Média | 113,08 |

Fonte: SIAFI e sistemas de controle da seção

Nota: Os valores são resultado da combinação dos sistemas SIAFI e de controle da seção.

A Tabela acima apresenta a quantidade de processos de pagamentos de despesas ordinárias no exercício de 2007 examinadas pela SAFAT. Igualmente como na tabela anterior, percebe-se que não há valores concentrados em determinado mês. Assim, a média pode ser utilizada, pois representa de forma satisfatória o comportamento destes eventos ao longo de um exercício.

4.1.6 Custo estimado na retenção de tributos

Entre os dias 15/10/2008 e 24/10/2008 foram coletadas as informações relativas aos tempos gastos com a retenção de tributos nos processos de liquidação de despesas contratuais e ordinárias na Seção de Análise de Faturamento e Liquidação de Despesas no STJ. Os servidores responsáveis por essa atividade registraram em folha à parte o horário em que iniciaram e terminaram a execução das tarefas de liquidação da despesa em cada processo e o horário em que iniciaram e terminaram a atividade de retenção dos tributos. Da diferença entre estes valores foi extraída a medida que mais interessa, ou seja, o tempo empregado na retenção de tributos. Com as informações sobre a quantidade média de processos de pagamento de contratos e despesas ordinárias de 2007, o tempo médio gasto na atividade de retenção de tributos, com o custo médio da hora de trabalho na seção, resultou o custo dos encargos diretos de mão-de-obra na retenção de tributos no STJ, demonstrado na Tabela 6, a seguir apresentada.

Tabela 6 - Encargos de retenção de tributos na SAFAT

| Tipo de processo | Quantidade média por mês | Tempo médio (Horas) | Custo hora da seção (R\$/Hora) | Custo mensal (R\$) |
|--------------------|--------------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|
| Despesa contratual | 147,08 | 0,0550 | 78,43 | 634,96 |
| Despesa ordinária | 113,08 | 0,0550 | 78,43 | 488,18 |
| | | | Total | 1.123,14 |

Fonte: elaboração própria

Nota: Considerou-se a mesma média para os processos contratuais e ordinários.

Durante a coleta de dados, revelou-se que o valor de tempo gasto com a retenção de tributos para os processos de pagamento de contratos era diferente do tempo gasto na retenção de tributos de despesas ordinárias. Para os processos de pagamentos de contratos, houve pouca variação de seu valor. Nesses processos, a média ficou em torno do valor de um minuto havendo poucos casos distintos. Este comportamento decorre do fato de que os valores de retenção já estarem previamente definidos. Como o processo é encaminhado todo mês para pagamento é necessário apenas consultar os valores retidos em faturamento anterior para reter os tributos no mês atual. Considera-se então que este valor é quase fixo. O valor integra o cálculo que segue abaixo, mas estimou-se a média de cada tipo de processo em separado. Isto ocorre na prática porque os processos de despesas ordinárias não são os mesmos a cada mês. As despesas deste tipo são variadas e há a necessidade de o servidor que está executando o pagamento procurar fontes para determinar o tributo e enquadrar o caso dentro da legislação. Essa situação é a que mais nos interessa para demonstrar há a necessidade de gasto maior de tempo devido à complexidade das leis tributárias. A coleta de dados a partir de determinada data não foi mais registrada para os processos de pagamento de contratos, apenas nos de despesas ordinárias.

Tabela 7 – Encargos de retenção na SAFAT considerando o tipo de processo

| Tipo de processo | Quantidade média por mês | Tempo médio (Horas) | Custo hora da seção (R\$/Hora) | Custo mensal (R\$) |
|--------------------|--------------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|
| Despesa contratual | 147,08 | 0,0511 | 78,43 | 589,30 |
| Despesa ordinária | 113,08 | 0,0765 | 78,43 | 678,19 |
| | | | Total | 1.267,48 |

Fonte: Elaboração própria

Nota: Foram consideradas as médias de despesas contratuais e despesas ordinárias separadamente.

Conforme os dados da Tabela 7, houve uma pequena alteração nos valores quando considerados, separadamente, os tempos médios. O tempo médio de retenção dos processos

de pagamento das despesas contratuais diminuiu e o de despesas ordinárias aumentou. O resultado final apresentou aumento nos custos devido a estas considerações.

O valor apresentado deve levar em consideração a capacidade máxima da seção e outros tempos gastos tanto na parte administrativa quanto na de retenção de tributos. Para chegar nestes valores, consideraram-se todas as horas disponíveis na seção.

Tabela 8 – Encargos de retenção na seção SAFAT

| Tempo útil por mês (Horas) | Quantidade de despesas contratuais | Quantidade de despesas ordinárias | Tempo médio por processo (Horas) | Tempo médio medido por processo (Horas) | Custo mensal (R\$) |
|----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|---|--------------------|
| 696,67 | 147,08 | 113,08 | 2,68 | 0,76 | 4.459,12 |

Fonte: Elaboração própria

Nota: Considerando a distribuição de todo o tempo disponível na seção.

De acordo com os dados da Tabela 8, o tempo médio por processo foi obtido pela divisão das horas disponíveis por mês pela soma das quantidades dos dois tipos de despesas. Este resultado em horas é muito maior que o tempo médio por processo medido. Isto ocorre porque a Seção tem uma capacidade produtiva maior do que executa normalmente. O resultado da relação entre o tempo médio por processo e o tempo médio medido por processo é multiplicado pelo valor encontrado na Tabela 7. Encontra-se desta forma o custo total da retenção de tributos na seção SAFAT considerando todas as horas disponíveis na seção. Este seria o valor cobrado pelos serviços diretos desta seção para arcar com os salários dos servidores.

4.2 Os encargos na SEOFI

A SEOFI recebe as informações da SAFAT com relação aos processos de pagamento e faz os lançamentos no SIAFI. Existem ainda outros tipos de processos que passam diretamente a esta seção sem passar pela SAFAT. Em alguns desses processos também é feita a retenção de tributos, mas são processos judiciais que não estão sendo analisados neste trabalho que se atém apenas às despesas administrativas.

4.2.1 Salários dos servidores da SEOFI

Seguindo o mesmo procedimento adotado anteriormente para estimar os custos é necessário calcular o valor de custo da hora da Seção que estamos analisando. Na Tabela 9,

abaixo, apresenta-se o cálculo do custo médio da hora de trabalho na seção SEOFI considerando-se os salários dos servidores.

Tabela 9 - Cálculo de salários da seção SEOFI

| Servidores | Salários (R\$) | Quantidade de trabalho diário (horas) | Quantidade mensal (horas) | Valor da hora de trabalho (R\$/hora) |
|------------|----------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|
| 1 | 21.555,09 | 8 | 146,67 | 146,97 |
| 2 | 8.268,92 | 6 | 110,00 | 75,17 |
| 3 | 6.175,56 | 6 | 110,00 | 56,14 |
| 4 | 5.672,36 | 6 | 110,00 | 51,57 |
| 5 | 8.268,92 | 6 | 110,00 | 75,17 |
| Total | 49.940,85 | 32,00 | 586,67 | 405,02 |
| Média | 9.988,17 | 6,40 | 117,33 | 81,00 |

Fonte: Intranet

Nota: Nos salários já estão inclusos o valor dos cargos que ocupam atualmente os servidores, função comissionada, encargos sociais (20% de contribuição patronal) e férias.

4.2.2 Custo estimado na retenção de tributos

O procedimento aqui é idêntico ao praticado nos cálculos relativos à SAFAT. Os valores que foram calculados anteriormente, como quantidade média de despesas contratuais e ordinárias é aproveitado nesta tabela. Calculou-se o custo direto de retenção de tributos na seção SEOFI considerando-se a quantidade média de processos, o tempo médio gasto para a atividade de retenção de tributos e o custo da hora da seção. O resultado consta da Tabela 10.

Tabela 10 - Encargos de retenção na seção SEOFI

| Tipo de processo | Quantidade média por mês | Tempo médio (Horas) | Custo hora da seção (R\$/Hora) | Custo mensal (R\$) |
|--------------------|--------------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|
| Despesa contratual | 147,08 | 0,06409 (1) | 81,00 | 762,75 |
| Despesa ordinária | 113,08 | 0,06409 (1) | 81,00 | 586,43 |
| | | | Total | 1.349,18 |

Fonte: elaboração própria

Nota: (1) considerando a média dos processos de pagamento de contratos e despesas ordinárias.

Adotou-se o mesmo valor para o tempo médio de horas nos dois tipos de despesas, procedimento adotado, também, para o cálculo de custo na seção SAFAT.

Igualmente seguindo o modelo apresentado para a SAFAT, na Tabela 11 calcula-se o custo levando em consideração os dois tipos de processos. Os valores de tempos médios em horas gastos com despesas contratuais são diferentes dos gastos com despesas ordinárias.

Tabela 11 - Encargos de retenção na SEOFI considerando o tipo de processo

| Tipo de processo | Quantidade média por mês | Tempo médio (Horas) | Custo hora da seção (R\$/Hora) | Custo mensal (R\$) |
|--------------------|--------------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|
| Despesa contratual | 147,08 | 0,0902 | 81,00 | 1.074,60 |
| Despesa ordinária | 113,08 | 0,0658 | 81,00 | 602,63 |
| | | | Total | 1.677,22 |

Fonte: elaboração própria

Nota: considerando a média de tempo de retenção para cada tipo de despesa.

Os dados mostram os custos ocorrem de forma diferente do que na seção SAFAT. O custo maior aparece evidenciado nas despesas contratuais.

Na Tabela 12 apresenta-se o custo da seção SEOFI consideradas todas as horas úteis disponíveis. Se a Seção tivesse que estabelecer o preço de cada atividade, teria de considerar a distribuição dos custos entre as atividades administrativas e de retenção de impostos de forma a cobrir todos os custos diretos, que são os salários dos servidores.

Tabela 12 - Encargos de retenção na seção SEOFI

| Tempo útil por mês (Horas) | Quantidade de despesas contratuais | Quantidade de despesas ordinárias | Tempo médio por processo (Horas) | Tempo médio medido por processo (Horas) | Custo mensal (R\$) |
|----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|---|--------------------|
| 586,67 | 147,08 | 113,08 | 2,26 | 0,13 | 29.784,67 |

Fonte: Elaboração própria

Nota: Considerando a distribuição de todo o tempo disponível na seção.

Os dados da Tabela acima observam as mesmas considerações usadas na seção SAFAT. O resultado é maior pelo fato de o tempo de retenção de tributos ser proporcionalmente maior do que o tempo de execução da atividade administrativa.

4.3 Totalização dos resultados

Conjugando-se os valores dos custos mensais apurados conforme as Tabelas 8 e 11 calculou-se o montante dos gastos mensais do STJ com a retenção de tributos.

Tabela 13 - Total de gastos mensais com a retenção de tributos

| Seção | Gastos (R\$) |
|-------|--------------|
| SAFAT | 4.459,12 |
| SEOFI | 29.784,67 |
| Total | 34.243,79 |

Fonte: elaboração própria

Nota: considerando salários de 2008

Os dados sintetizados na Tabela 13 indicam que o custo direto mensal com mão-de-obra na execução das fases de liquidação e pagamento dos processos administrativos dentro do Superior Tribunal de Justiça foi, em 2007, de R\$ 34.243,79

4.4 Custos não incluídos nesta pesquisa

Um dos custos que não foi analisado neste trabalho está relacionado com a atividade de preparação e envio do documento denominado Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF à Receita Federal. Posto que o prazo final de entrega da DIRF ocorre, normalmente, no mês de fevereiro, não foi possível o levantamento desses dados para a presente pesquisa. O documento DIRF é gerado pela unidade de informática que automatizou o processo. As informações da DIRF são impressas em uma folha que possui a formatação de uma mala direta. No ano de 2007, o STJ enviou 424 documentos do tipo DIRF. As despesas com correios são incluídas dentro do contrato que também atende os processos judiciais. Este serviço de entrega pelo correio faz a cobrança por peso e volume de correspondência conforme está previsto no contrato que atende grande volume de atividade.

Os documentos de retenção de INSS e ISS são enviados mensalmente para os contribuintes, conforme determina a legislação a respeito. Durante a pesquisa esta atividade não foi executada pela seção, o que impediu a medição do tempo de mão-de-obra direta empregada. Os gastos com material consideram o documento gerado pela unidade de informática e o envio pelo correio. Tais despesas são também de difícil mensuração, uma vez que têm pequeno vulto dentro de contratos que atendem grande volume de atividade no órgão.

Os demais encargos decorrentes da retenção de tributos nas unidades de controle do STJ, tais como Controle Interno, Contabilidade Analítica e demais não estão sendo considerados. A mão-de-obra direta utilizada na conferência destes processos é muito difícil de ser mensurada ficando, deste modo, fora desta pesquisa.

4.5 Fatores que Influenciaram os Resultados

Os valores obtidos nesta pesquisa não foram absolutamente constantes. Os fatores que influenciaram o resultado da medida do tempo de elaboração da retenção de tributo são:

a) Treinamento recebido pelo servidor. Os servidores da SAFAT recebem instruções previamente por meio de cursos e acompanhamento individual antes de iniciarem a atuação nesta atividade dentro da seção. O treinamento é previsto anualmente, principalmente devido

às mudanças constantes na legislação. O treinamento compreende cursos específicos na área, especialmente, legislação tributária, direito administrativo e, em ferramentas como o Excel.

b) Habilidade pessoal de cada servidor. Não é razoável esperar que todas as pessoas de uma unidade de trabalho tenham todas as mesmas habilidades. Há sempre diferenças entre as competências e preferências individuais. Com isso, o resultado do trabalho de cada um se diferencia. O próprio levantamento de tempos demonstrou diferenças, as quais ocorrem por conta da habilidade pessoal de cada servidor.

c) Quantidade de processos de mesmo conteúdo que o servidor executou a atividade de retenção em determinado período de tempo. A repetição de uma situação em pequeno período de tempo facilita a memorização de informações sendo desnecessária a consulta a uma tabela de tributação ou mesmo à leitura da legislação adequada.

d) Fator psicológico. Por ter sido este trabalho de medição de tempo elaborado pelos próprios servidores das seções envolvidas, a postura e o comportamento pessoal podem ter sido alterados com relação ao padrão de atuação de cada um. Pela seriedade do trabalho ou pela idéia de responsabilidade e de cobrança destes resultados alguns servidores tenderam a executar suas tarefas o mais rápido possível, que não é necessariamente o comportamento usual. O tempo medido pode ter sido menor do que ocorre normalmente. A proporção que isto ocorreu é apenas preditiva, sem condições de ser medida com precisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A retenção de tributos é uma obrigação determinada pela legislação que deve ser seguida com rigor e atenção por parte da administração pública. A responsabilidade que pesa sobre os servidores e os riscos que apresentam para a administração devem ser considerados de forma permanente pelos órgãos públicos. A retenção representa uma forma de arrecadação eficiente na medida em que dificulta a sonegação fiscal por parte das empresas contratadas, mas transfere custos e responsabilidade para as entidades encarregadas das retenções. Com todas as informações que são necessárias para exercer as atividades administrativas nesta área, é preciso treinar os servidores e aperfeiçoar os recursos, para que a administração execute suas tarefas com qualidade e na medida das necessidades demandadas pela atividade jurisdicional, objetivo precípua da administração judiciária.

Neste trabalho, mediu-se o custo direto de mão-de-obra empregado na atividade de retenção de tributos dentro das seções SAFAT e SEOFI do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Utilizaram-se os dados coletados de tempos empregados na realização dos serviços em conjunto com o valor da média salarial de cada seção e quantidade mensal de processos executados. Pelas variações apresentadas nas amostras das duas seções foi possível inferir que os processos onde se aplicam maior quantidade de tributos, ou que necessitem de tempo maior para o correto enquadramento dentro da legislação tributária são os que geram custos maiores, especialmente os de despesas ordinárias na SAFAT e os de maior tributação na SEOFI. Pela complexidade da legislação tributária somente é possível realizar a tarefa de retenção de tributos investindo de forma ininterrupta no treinamento dos servidores que atuam nesta área. Pelas responsabilidades a que estão sujeitos, tanto os servidores quanto o órgão, é imprescindível a aplicação correta da legislação. Pelos detalhes de base de cálculo, alíquotas, incidência, isenção e demais itens no processo é necessário aprimorar e manter pessoal com qualificação nas áreas de administração e, especialmente, na de contabilidade pública.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 22. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. **Receita Federal**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4802004.htm>>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

BRASIL. Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 3 novembro 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004

GARRISON, Ray H. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda**. Pressupostos constitucionais. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo:Atlas, 2008

HARADA, Kiyoshi. **Prática do direito tributário e financeiro**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2005. V 2.

MARICATO, Percival. Associação Nacional pela Justiça Tributária-ANJUT. **Informativo** Ed. 01/04 de 13 de janeiro de 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

MORGADO, Flavio. **Formatando teses e monografias com Microsoft Word**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2007

RIR Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

ROCHA, Valdir de Oliveira. Coordenador. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, V. 3

ANEXOS

ANEXO I – TABELA DE RETENÇÕES

| NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01) | ALÍQUOTAS | | | | PERCENTUAL A SER APLICADO (06) | CÓDIGO DA RECEITA (07) |
|---|------------|--------------|----------------|-------------------|-----------------------------------|---------------------------|
| | IR (02) | CSLL (03) | COFINS (04) | PIS/PASEP (05) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> Alimentação; Energia elétrica; Serviços prestados com emprego de materiais; Construção Civil por empreitada com emprego de materiais; Serviços hospitalares; Transporte de cargas, exceto os relacionados no código 8767; Mercadorias e bens em geral. | 1,2 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 5,85 | 6147 |
| <ul style="list-style-type: none"> Gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação (QAV) adquiridos de produtor ou importador; Demais combustíveis derivados de petróleo e gás natural, e dos demais produtos derivados de petróleo, adquiridos de produtor, importador, distribuidor ou varejista; Álcool etílico hidratado para fins carburantes, adquirido diretamente do distribuidor. | 0,24 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 4,89 | 9060 |
| <ul style="list-style-type: none"> Gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação adquiridos de distribuidores e comerciantes varejistas, e álcool para fins carburantes quando adquirido, exclusivamente, de comerciante varejista. | 0,24 | 1,0 | 0,0 | 0,0 | 1,24 | 8739 |
| <ul style="list-style-type: none"> Transporte internacional de cargas efetuado por empresas nacionais; Estaleiros navais brasileiros nas atividades de Construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 08 de janeiro de 1997; Aquisição de livros no mercado interno; Medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, adquiridos de atacadistas ou varejistas; Pneus novos de borracha e Câmaras-de-ar de borracha, classificados nas posições 40.11 e 40.13 da TIPI, adquiridos de atacadistas e varejistas; Máquinas, veículos e tratores de que trata o caput do art 20 desta IN e autopeças constantes do Anexo I e II, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, adquiridos de atacadistas e varejistas; Água, refrigerante e cerveja sem álcool, classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, adquiridos de atacadistas e varejistas. Outros produtos ou serviços beneficiados com isenção, não incidência ou alíquotas zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. | 1,2 | 1,0 | 0,0 | 0,0 | 2,2 | 8767 |
| <ul style="list-style-type: none"> Passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros, exceto as relacionadas no código 8850. | 2,40 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 7,05 | 6175 |

| | | | | | | |
|--|------|-----|-----|------|------|------|
| • Transporte internacional de passageiros efetuado por empresas nacionais. | 2,40 | 1,0 | 0,0 | 0,0 | 3,40 | 8850 |
| • Serviços prestados por associações profissionais ou assemelhadas. | 0,0 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 4,65 | 8863 |
| • Serviços prestados por bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar. | 2,40 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 7,05 | 6188 |
| • Serviços de abastecimento de água; • Telefone; • Correio e telégrafos; • Vigilância; • Limpeza. • Locação de mão de obra; • Intermediação de negócios; • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; • <i>Factoring</i> ; • Demais serviços. | 4,80 | 1,0 | 3,0 | 0,65 | 9,45 | 6190 |

ANEXO 2 TABELA DO INSS

Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de março de 2008

Salário-de-contribuição (R\$) Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)

| | |
|----------------------------------|-------|
| até R\$ 911,70 | 8,00 |
| de R\$ 911,71 a R\$ 1.519,50 | 9,00 |
| de R\$ 1.519,51 até R\$ 3.038,99 | 11,00 |

Portaria nº 77, de 12 de março de 2008

ANEXO 3 LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003.

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
- 1.02 – Programação.

- 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
- 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
- 3.01 – (vetado)
- 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
- 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
- 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortopedia.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (vetado)
- 7.15 – (vetado)
- 7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
- 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
- 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
- 9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
- 9.03 – Guias de turismo.
- 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
- 10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
- 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
- 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
- 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).
- 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
- 10.06 – Agenciamento marítimo.
- 10.07 – Agenciamento de notícias.
- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
 - 12.01 – Espetáculos teatrais.
 - 12.02 – Exibições cinematográficas.
 - 12.03 – Espetáculos circenses.
 - 12.04 – Programas de auditório.
 - 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
 - 12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.
 - 12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
 - 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
 - 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
 - 12.10 – Corridas e competições de animais.
 - 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
 - 12.12 – Execução de música.
 - 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
 - 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
 - 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
 - 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
 - 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
 - 13.01 – (vetado)
 - 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
 - 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
 - 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
 - 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
 - 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
 - 14.02 – Assistência técnica.
 - 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
 - 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
 - 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de

importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (vetado)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

- 26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.
- 26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.
- 27 – Serviços de assistência social.
- 27.01 – Serviços de assistência social.
- 28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 29 – Serviços de biblioteconomia.
- 29.01 – Serviços de biblioteconomia.
- 30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 32 – Serviços de desenhos técnicos.
- 32.01 - Serviços de desenhos técnicos.
- 33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 36 – Serviços de meteorologia.
- 36.01 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 38.01 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
- 40.01 - Obras de arte sob encomenda.